

Sag C-674/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for modtagelse:**

10. september 2019

Den forelæggende ret:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Afgørelse af:

4. september 2019

Appellant:

»Skonis ir kvapas« UAB

Indstævnt:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Hovedsagens genstand

Den verserende appelsag omhandler en afgiftstvist mellem »Skonis ir kvapas« UAB, der er et kapitalselskab, og skatte- og afgiftsforvaltningen vedrørende beregningen af punktafgift og moms på importerede varer. Parterne er i det væsentlige uenige om, hvorvidt den vandpibetobak, som appellanten har importeret, skal anses for røgtobak og for punktafgiftspligtig i sin helhed (det vil sige alle dens bestanddele), eller om alene den tobak, som dette produkt indeholder, er punktafgiftspligtig.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af artikel 2, stk. 1, og artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (herefter »direktiv 2011/64«), fortolkning af Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif og

fortolkningen af bestemmelserne i den kombinerede nomenklatur (herefter »KN«) i bilag I til den fælles toldtarif.

Artikel 267, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

Præjudicielle spørgsmål

1) Skal artikel 2, stk. 2, i Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak forstås således, at vandpibetobak, som den der er genstand for denne sag (det vil sige bestående af tobak (op til 24%), sukkeropløsning, glycerin, aromaer og konserveringsmiddel) anses for »delvis [at] bestå[...] af andre stoffer end tobak« som omhandlet i denne bestemmelse?

2) Skal artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64/EU, herunder også i de tilfælde, hvor den skal læses i sammenhæng med dette direktivs artikel 2, stk. 2, fortolkes således, at i en sag, i hvilken den tobak, der er indeholdt i en blanding, som er beregnet til rygning – i dette tilfælde vandpibetobak (det omtvistede produkt i den foreliggende sag) – opfylder kriterierne i artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64/EU, skal hele denne blanding anses for røgtobak uanset indholdet af andre stoffer deri?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, skal artikel 2, stk. 2, og/eller artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64/EU da fortolkes således, at hele det omtvistede produkt som eksempelvis det i hovedsagen omhandlede, der er fremstillet ved at blande fintskåret tobak med andre flydende og almindeligvis fine stoffer (sukkeropløsning, glycerin, aromaer og konserveringsmiddel), skal behandles som røgtobak som omhandlet i dette direktiv?

4) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, og det første og tredje spørgsmål besvares bekræftende, skal bestemmelserne i position 2403 i den kombinerede nomenklatur, der fremgår af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 1006/2011 af 27. september 2011, Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 927/2012 af 9. oktober 2012, Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1001/2013 af 4. oktober 2013 og Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014, da fortolkes således, at bestanddele i vandpibetobak som eksempelvis 1) sukkeropløsning, 2) aromaer og/eller 3) glycerin ikke skal behandles som »tobakserstatninger«?

Relevante EU-retlige forskrifter

Anden og niende betragtning til Rådets direktiv 2011/64/EU af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak og dette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 14, stk. 1.

Kapitel 24 i afsnit IV i del II i den kombinerede nomenklatur i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, som ændret ved Kommissionens forordning (EU) nr. 1006/2011 af 27. september 2011, Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 927/2012 af 9. oktober 2012, Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1001/2013 af 4. oktober 2013 og Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014.

Relevante nationale bestemmelser

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Republikken Litauens lov om punktafgifter): Artikel 3, stk. 27, der definerer begrebet »røgtobak«, artikel 3, stk. 35, der definerer begrebet »cigarer og cigarillos«, artikel 3, stk. 36, der anfører, at varer, som udelukkende eller delvis består af tobakserstatninger, anses for at være røgtobak, og artikel 31, stk. 2, der fastsætter punktafgiftssatsen for røgtobak.

Kortfattet fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 I perioden mellem 2012 og 2015 importerede appellant (en virksomhed med hjemsted i Litauen, der driver virksomhed bl.a. inden for detailhandel med en række tobaksvarer) til Republikken Litauen forskellige mængder vandpibetobak, der bestod af tobaksvarer indeholdende tobak (op til 24%), sukkeropløsning (47%), glycerin som fugtighedsbevarende middel (27%), aromaer (2%) og kaliumsorbat som konserveringsmiddel (mindre end 1 g pr. kg) (herefter »det omtvistede produkt«) i pakker med 50 eller 250 g.
- 2 I de tilhørende angivelser blev disse varer i henhold til den affattelse af den kombinerede nomenklatur, der fandt anvendelse i den pågældende periode, tariferet som »vandpibetobak« i henhold til KN underposition 2403 11 00 og i henhold til den nationale forskrift X203 desuden som »røgtobak, der pålægges punktafgift som fastsat i artikel 31, stk. 2, i lov om punktafgift«.
- 3 Vandpibetobak er en tobaksvarer, som forhandles af appellant og købes af forbrugere med henblik på rygning. Dette produkt er beregnet til brug i vandpiber, og den røg, der skal inhaleres, frembringes ved at brænde eller opvarme produktet, hvilket vil sige, at den røg, der skal inhaleres, frembringes ved, at alle bestanddelene (stofferne) i det omtvistede produkt gløder samtidig; det pågældende produkt kan ryges, som det er, mens sukkeropløsningen, tobakken og aromaerne i produktet grundlæggende er beregnet til at give røgen en bestemt aroma.
- 4 Efter at have undersøgt selskabets elektroniske indførselsangivelser fastslog toldmyndigheden for Vilnius-området, at selskabet havde anført en (netto)vægt for det omtvistede produkt, der ikke svarede til de oplysninger, der fremgik af

fakturaerne og følgesedlerne, idet selskabet kun havde angivet (netto)vægten for den tobak, der var indeholdt i det omtvistede produkt, hvilket vil sige nettovægten for en enkelt bestanddel og ikke nettovægten for det omtvistede produkt i dets helhed. Da denne regionale skatte- og afgiftsmyndighed fandt, at hele det omtvistede produkt – og ikke blot den deri indeholdte tobak – i henhold til nationale retsfor skrifter skulle behandles som punktafgiftspligtig røgtobak, beregnede myndigheden på grundlag af en inspektionsrapport dateret 23. august 2017 (herefter »rapporten«), at selskabet skulle betale en yderligere punktafgift på 1 308 750,28 EUR, importmoms på 274 837,74 EUR, renter på 512 513 EUR for forsinket betaling af punktafgift og renter på 43 532 EUR for forsinket betaling af importmoms. Den pålagde ligeledes selskabet en bøde på 158 359 EUR.

- 5 Efter undersøgelse af klagen over denne afgørelse, der var truffet af toldmyndigheden for Vilnius-området, opretholdt skatte- og afgiftsforvaltningen rapporten og afslog at imødekomme selskabets anmodning om fritagelse for betaling af renter på grund af forsinket betaling og den pålagte bøde.
- 6 Da appellanten var uenig i skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser og bl.a. var af den opfattelse, at punktafgift alene skulle pålægges den tobak, der var indeholdt i det omtvistede produkt, og ikke det omtvistede produkt som helhed, indgav appellanten en klage over disse afgørelser til Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (kommissionen for skatte- og afgiftstvister ved Republikken Litauens regering), der opretholdt de afgiftsbeløb, som var beregnet i rapporten, og som selskabet var blevet pålagt at betale, men fritog selskabet for betaling af de opkrævede renter for forsinket betaling.
- 7 Da Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager, Vilnius) i sin behandling af afgiftstvisten vedrørende de afgørelser, der var truffet af den lokale skatte- og afgiftsmyndighed, af skatte- og afgiftsforvaltningen og af kommissionen for skatte- og afgiftstvister, ligeledes opretholdt disse afgørelser, iværksatte appellanten appel til prøvelse heraf ved Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol).

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Vedrørende anerkendelsen af, at det omtvistede produkt »[...] delvis består af andre stoffer end tobak« som omhandlet i artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64

- 8 EU-lovgiver præciserer i artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64 ikke, hvilke »andre stoffer« produktet skal indeholde for at blive anset for forarbejdet tobak.
- 9 For så vidt angår dette aspekt kan dette begreb umiddelbart synes ikke at omfatte stoffer af en hvilken som helst art, men alene stoffer, der er tobakserstatninger i en bestemt forarbejdet tobaksvarer, hvilket vil sige stoffer, der tjener samme formål (har samme funktion) som tobak i en specifik vare. Der hersker netop ingen tvivl

om, at eksempelvis cigaretpapir i cigaretter ikke udgør et sådant »andet stof« som omhandlet i artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64.

- 10 Andre stoffer end tobak, der er indeholdt i vandpibetobak som defineret i bl.a. underpositionsbestemmelse 1 til kapitel 24 i KN, er de almindelige bestanddele af i et sådant produkt, og tilstedeværelsen af disse imødekommer forbrugernes forventninger. Når det således antages, at det omhandlede begreb (»andre stoffer«) er anvendt som en henvisning til stoffer, der erstatter tobak i produktet, er det nødvendigt at undersøge, om det omtvistede produkt, uanset mængdeforholdene mellem tobak og andre stoffer i produktet, reelt er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64.
- 11 Tobak, der er indeholdt i en tobaksvarer, som er beregnet til rygning, brændes eller opvarmes imidlertid, således at den afgiver røg med en bestemt aroma, som inhaleres. I denne henseende har appellanten ikke bestridt det forhold, at sukkeropløsningen og aromaerne i det omtvistede produkt primært er beregnet til at tilføre denne røg en vis aroma, hvilket vil sige, at disse stoffer i det omtvistede produkt i denne særlige forstand i det væsentlige anvendes til samme formål som den i produktet indeholdte tobak.
- 12 Da direktiv 2011/64 desuden ikke giver en klar definition på begrebet »andre stoffer«, kan det hævdes, at disse begreber her er anvendt i den bredest mulige forstand, hvilket vil sige som dækkende alle stoffer uanset deres formål og deres forhold til den i produktet indeholdte tobak.
- 13 I lyset af det foranstående er det først og fremmest hensigtsmæssigt at forelægge det første spørgsmål for Domstolen med henblik på en præjudiciel afgørelse.

Vedrørende anerkendelsen af, at det omtvistede produkt opfylder kriterierne for »røgtobak«
- 14 Dernæst skal det i undersøgelsen af, hvorvidt de omtvistede produkter opfylder kriterierne i artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64 (både når artiklen læses særskilt og i sammenhæng med dette direktivs artikel 2, stk. 2), først og fremmest bemærkes, at de »kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a) (jf. i denne sammenhæng bl.a. Domstolens dom af 6.4.2017, *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, præmis 30-32), og at de også »kan ryges« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra b).
- 15 Artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64 fastlægger også et andet obligatorisk kriterium, hvilket vil sige, at røgtobak skal være et produkt, »der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader«.
- 16 De indsamlede oplysninger i hovedsagen tyder på, at der ikke hersker nogen tvivl om, at tobakken i det omtvistede produkt er »revet« således som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64. Tobakken i det omtvistede produkt, som er beregnet til rygning uden yderligere forarbejdning, og som forbrugere anvender som et produkt, der indeholder nikotin, anvendes, når det ryges, til sit

primære formål, der består i ved forbrænding eller opvarmning at frembringe nikotinholdig røg, som er beregnet til inhalering.

- 17 En systemisk analyse af bestemmelserne i direktiv 2011/64 har vist, at der skal pålægges punktafgift på al forarbejdet tobak, hvilket vil sige på alle relevante produkter, inklusive produkter, der anses for røgtobak, og ikke på den deri indeholdte tobak (den specifikke mængde tobak). Dette fører på ny til den konklusion, at andre bestanddele i det omtvistede produkt i en sag som den i hovedsagen omhandlede næppe kan bevirke, at produktet ikke længere er genkendeligt som røgtobak således som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64.
- 18 En modsat opfattelse ville sandsynligvis være uforenelig med det pågældende direktivs formål, således som de fremgår af anden og niende betragtning til direktivet, og ville ikke opfylde kravet om, at forskellige kategorier af forarbejdet tobak skal defineres på basis af kriterier, der vedrører deres kendetegn og deres anvendelse (Domstolens dom af 11.4.2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, præmis [38]).
- 19 Det andet spørgsmål forelægges derfor Domstolen for at få bekræftet eller afkræftet denne opfattelse.

Vedrørende tarifiering af det omtvistede produkt i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64

- 20 Såfremt Domstolen måtte besvare det foranstående spørgsmål benægtende, hvilket vil sige, at man selv i lyset af forhold som de i hovedsagen omhandlede skal fokusere på det omtvistede produkt i dets helhed (alle de stoffer, der indgår i den omtvistede blanding), og for at produktet kan anses for at være røgtobak med henblik på at gøre det punktafgiftspligtigt, er det først og fremmest nødvendigt at undersøge, om betingelsen i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64 (»er skåret, revet«) er opfyldt.
- 21 Som Domstolen har fastslået, skal der med henblik på fastlæggelsen af rækkevidden af udtrykkene »skåret« og »revet« – i mangel af en definition af udtrykkene i det nævnte direktiv – henvises til deres sædvanlige og almindeligt anerkendte betydning; disse udtryk, hvis sædvanlige betydning er særligt bred, betegner for så vidt angår navnlig det første resultatet af den proces, der består i at fjerne en del eller et stykke af noget med et skærende instrument, og for så vidt angår det andet resultatet af den proces, som består i at adskille noget fra hinanden eller dele det i stykker (Domstolens dom af 6.4.2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, præmis 28).
- 22 Da det omtvistede produkt er en blanding, ville det være logisk at antage, at man ved undersøgelsen af kriteriet »skåret« eller »revet« som omhandlet i artikel 2, stk. 2, og/eller artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64, bør vurdere de stoffer, som produktet består af.

- 23 For så vidt angår dette sidste aspekt er det i lyset af de forskellige sprogudgaver af artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64 (eksempelvis »otherwise split« på engelsk eller »fractionné d'une autre façon« på fransk) muligt at anlægge den synsvinkel, at de relevante andre stoffer end tobak (sukkeropløsning, glycerin, aromaer og det nævnte konserveringsmiddel) måske opfylder de pågældende kriterier, uanset at det omtvistede produkt primært består af flydende (viskøse) og almindeligvis fine stoffer. Denne synsvinkel kunne være i overensstemmelse med den fortolkning, der er fremsat i præmis 24 i Domstolens dom i Eko-Tabak-sagen, nemlig at begrebet »røgtobak« ikke må fortolkes strengt.
- 24 På den anden side gør de bestanddele, der ikke er tobak, det også muligt at indtage den modsatte holdning til, hvorvidt blanding af almindeligvis flydende eller på anden vis fine stoffer eller opdelingen af den endelige blanding i mindre mængder kan anses for at være »skåret« eller »revet« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64. Det begreb, der definerer et punktafgiftspligtigt produkt, skal netop være objektivt, hvilket er grunden til, at en vurdering af det pågældende kriterium (»skåret« eller »revet«) ikke bør afhænge af, om der indgår en større mængde flydende eller på anden måde almindeligvis fine stoffer i fremstillingen af det omtvistede produkt.
- 25 Det er også nødvendigt at undersøge, om de omtvistede produkter har de kendetegn for røgtobak, der er opregnet i artikel 5, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64. I ottende betragtning til direktiv 2011/64 anføres bl.a., at »tobaksaffald [bør] defineres præcist«, hvilket fører til den konklusion, at begrebet »tobaksaffald«, hvilket der henvises til i denne betragtning, ikke må fortolkes bredt. På den anden side anses selve det omtvistede produkt, omend det er beregnet til detailsalg, ikke for affald eller et biprodukt, og der foreligger heller ingen oplysninger om, at de enkelte bestanddele i det omtvistede produkt kan anses for affald eller biprodukter.
- 26 På denne baggrund og i mangel af praksis fra Domstolen tillader det forhold, at det omtvistede produkt fremstilles ved forarbejdning af tobak, hvilket vil sige ved at blande det med andre stoffer, ikke, at det udelukkes, at dette produkt, der kun indeholder op til 24% tobak, kan anses for et biprodukt, der er fremkommet ved tobaksforarbejdning som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra b), i direktiv 2011/64.
- 27 Det tredje spørgsmål forelægges derfor med henblik på at fjerne denne tvivl.

Vedrørende begrebet »tobakserstatninger«

- 28 Såfremt Domstolen måtte svare bekræftende på det tredje spørgsmål og bekræfte, 1) at forholdene i denne tvist er omfattet af artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64, og 2) at afgørelsen med hensyn til, om det omtvistede produkt skal anses for røgtobak, skal træffes ved at undersøge, hvorvidt kriterierne i artikel 5, stk. 1, er opfyldt ikke alene for så vidt angår tobakken, men også for så vidt angår de øvrige indholdsstoffer, har hovedsagen også rejst spørgsmålet om, hvorvidt gennemførelsen af direktiv 2011/64 i national ret muligvis er utilstrækkelig.

Spørgsmålet går særligt på, hvorvidt artikel 3, stk. 36, i lov om punktafgift på produkter, der anses for røgtobak, er forenelig med artikel 2, stk. 2, i direktiv 2011/64.

- 29 Netop denne bestemmelse i EU-retten, der definerer sammensætningen af produktet, henviser til »andre stoffer«, hvorimod den nationale forskrift anvender begrebet »tobakserstatninger«.
- 30 Det nuværende stadium i den foreliggende sag har ført til den rimelige konklusion, at dette begreb (»tobakserstatninger«) svarer til det, der anvendes i KN.
- 31 Nærværende afdeling ved den forelæggende ret er enig i, at de bestemmelser i direktiv 2011/64, der definerer det punktafgiftspligtige produkt, ikke henviser til KN (der henvises i denne forbindelse til Domstolens dom af 11.4.2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, præmis 46). I den foreliggende sag er indholdet i KN-bestemmelserne imidlertid relevant for anvendelsen af de nationale bestemmelser og for afgørelsen af, hvilken effekt den muligvis utilstrækkelige gennemførelse af EU-retten kan have på appellants forpligtelser.
- 32 Appellanten har klassificeret det omtvistede produkt som »vandpibetobak som nævnt i underpositionsbestemmelse 1 til dette kapital« i henhold til KN-underposition 2403 11 00. Denne bestemmelse anfører, at »[s]om vandpibetobak« i pos. 2403 11 anses tobak, der er bestemt til rygning i en vandpibe, og som består af en blanding af tobak og glycerol, også med indhold af aromatiske olier og ekstrakter, melasse eller sukker, og også aromatiseret med frugt [...].«
- 33 Den ovennævnte underposition henhører under KN-position 2403 »røgtobak, også med indhold af tobakserstatning, uanset mængdeforholdet«.
- 34 Dette fører til den konklusion, at *al* vandpibetobak som defineret i den ovenfor nævnte underpositionsbestemmelse 1 anses for røgtobak, og at andre stoffer end tobak i denne bestemmelse (glycerol/glycerin, sukker, melasse m.v.) muligvis ikke anses for »tobakserstatninger«.
- 35 Dette bekræftes delvist af andet punktum i underpositionsbestemmelse 1 til KN 2403 11 00 (»Produkter uden indhold af tobak, der er bestemt til rygning i en vandpibe, er [...] undtaget fra denne underposition«), og af de forklarende bemærkninger til KN (EUT 2019, C 119, s. 1) (herefter »de forklarende bemærkninger«) til KN-underposition 2403 99 90 med angivelse af, at denne underposition omfatter »[p]rodukt til rygning (fx. »vandpibetobak«), der udelukkende består af tobakserstatning og andre produkter end tobak«.
- 36 Det forhold, at »tobakserstatninger« i KN's forstand omfatter stoffer, der i henhold til deres formål, er beregnet til at erstatte den tobak, der (almindeligvis) indgår i produktet, bekræftes ikke alene af den sproglige betydning af dette begreb, men også (delvis) af de forklarende bemærkninger til KN-underposition 2402 90 00, hvoraf det fremgår, at »[d]enne underposition omfatter bl.a. cigaretter,

cigarillos og cigaretter, der udelukkende består af tobakserstatninger, fx. cigaretter, der er fremstillet af specielt tilberedte blade af en salatsort, og som hverken indeholder tobak eller nikotin«.

- 37 På denne baggrund er det ligeledes hensigtsmæssigt at forelægge det fjerde spørgsmål for Domstolen med anmodning om præjudiciel afgørelse.
- 38 Besvarelserne af disse spørgsmål har stor betydning for den foreliggende sag, da de er en forudsætning for at undersøge de nationale retsfor skrifter med henblik på at fastlægge appellan tens afgiftsmæssige forpligtelser.

ARBEJDSDOKUMENT